مجلة جامعة تكريت للعلوم القانونية والسياسية
المجلد/٤ السنة/٤ العدد/ ١٤



أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

# موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية

## المقدمة

يعد موضوع التجارة الالكترونية من أكثر المواضيع أثارة للجدل القانوني في الوقت الحاضر، فلا يمكن لأي باحث إن ينكر دهشته وإعجابه وعجزه أمام ثورة تقنية الاتصالات المتطورة والمعلومات المتدفقة التي نعيشها في هذا العصر المتطور بكل معنى الكلمة وتعد التجارة من أكثر المجالات التي تأثرت بهذا التطور إذ أحدث تغييراً في أساليب العمل التقليدية و التي أصبحت تشكل سلاحاً تنافسياً يميز من يبادر باستخدامه ، وقد أطلق على العصر الذي نعيشه اليوم عصر الاتصال الالكتروني وتكنولوجيا المعلومات فأمكن للشخص أن يتصل بأي شخص في أي مكان من بقاع الأرض ،. وقد استحوذت التجارة على حصة الأسد من هذا التطور ونتيجة لذلك ظهرت التجارة الالكترونية كأسلوب يمكن للشخص أن يعقد الصفقة عبر شبكة الانترنت في أي وقت وتصل السلعة أو الخدمة إلى أي مكان . بيد أن التجارة الالكترونية أثارت إشكاليات منها عدم قدرة النظم الحالية على مواكبة الطبيعة الخاصة لهذه التجارة مما تطلب سن قوانين جديدة تكون بمثابة المناخ المناسب لها . وقد أثارت هذه التجارة خلافات فقهية حول الدخل الناجم عنها وموقف النظم الضريبية من تلك الدخول . إذ استثارت النظم الضريبية بهذه التجارة مما حدى ببعض الدول إلى عصرنه نظمها مع هذا التطور فيما يتعلق بالإيرادات الضريبية وخضوعها للضرائب أو عدم خضوعها و اتخذت خطوات فعالة في هذا المجال .

وبعد هذه النبذة المختصرة عن الموضوع لابد من التعرف على آليات البحث فيه من خلال النقاط الآتية:-

### أولاً:- أسباب اختيار الموضوع :

لاشك أن التطور الهائل في ثورة الاتصالات والتقنيات الحديثة أدى إلى ظهور التجارة الالكترونية التي أثارت جملة من التحديات والمشكلات القانونية التي تتطلب قوانين جديدة لتكون بمثابة أرضية مناسبة لاستقبال هكذا تقنية حديثة أو إعادة النظر في القوانين القائمة لغرض مواكبة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية إذ تواجه هذه التجارة تحديات تتمثل بموقف القوانين التقليدية من إبرام العقد بالوسائل الالكترونية وكذلك التوقيع الالكتروني ومدى حجيته في الإثبات مما يتطلب البحث والدراسة عن الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية إذ لاحظنا

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

أن هناك اختلاف وتباين فقهي حول الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية فالبعض أخضعها للضرائب والبعض الآخر أعفاها .

**ثانيا :- منهجية الدراسة :**

سيتم اعتماد المنهج التحليلي الاستقرائي المقارن من خلال إلقاء نظرة على موقف الفقه المالي حول فرض أو إعفاء الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية من الضرائب ومقارنة ذالك الموقف مع التشريع الضريبي العراقي.

**رابعاً :- فرضية الدراسة :**

تفترض هذه الدراسة أن الحاجة إلى قوانين تواكب التطورات المتسارعة في مجال التجارة الالكترونية أمر حتمي في جميع الدول سواء التي أخضعت إيراداتها للضريبة أم التي أعفتها ، وكذلك الإجابة على السؤال التالي هل تخضع الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية للضرائب في التشريع الضريبي العراقي؟

**خامساً :- هيكلية الدراسة :**

سوف نتناول مادة البحث من خلال تقسيم الدراسة إلى ثلاثة مباحث نتكلم في الأول عن الاتجاهات الفقهية لفرض الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية أما المبحث الثاني فقد تناولنا فيه نطاق سريان الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية، أما المبحث الثالث والأخير فنتناول فيه التشريع الضريبي العراقي الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية

## المبحث الأول

## موقف الفقه من الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

أدى نمو التجارة الالكترونية وزيادة معدلاتها في السنوات الماضية إلى اهتمام كثير من الدول لدراسة فروعها ومجالاتها ، فالضرائب على التجارة الالكترونية ينظر إليها من زاويتين فمن جهة يرى البعض إن إخضاع الصفقات التي تتم عبر شبكة الانترنيت إلى ضرائب أو رسوم يعد كبحاً للنمو التكنولوجي بينما يرى البعض الأخر أن الإعفاء الضريبي للتجارة الالكترونية يؤدي إلى التقليل من أهم موارد الدولة ذلك أن الإفراد والمؤسسات أصبحوا يفضلون إبرام العقود والصفقات التجارية على الانترنيت لقلة تكاليفها من حيث القيمة والزمن على حد سواء فضلاً عن ذلك فان اقتصار الأنظمة الضريبية على التعاملات التجارية التقليدية دون الالكترونية يجعل منها أنظمة ضريبية محدودة الكفاءة ، وكذلك في حالة عدم قيام الدولة بفرض ضرائب على التجارة الالكترونية يبقى التساؤل هل نحن أمام منطقة بلا قانون لكون المتجول في فضاء الانترنيت غير معروف أن كان في فضاء دولي أو وطني .

من اجل ذلك تتبادر إلى أذهاننا تساؤلات منها:-

ما هو موقف الفقه من الضرائب على التجارة الالكترونية ؟ في ظل النقاش القائم حول التجارة الالكترونية ووجود اتجاه ينادي بفرض ضرائب والأخر يعارض ذلك وان لكل من الاتجاهين حججاً وأدلة منطقية وواقعية فما هو الراجح ؟ وهل تخضع الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية للضرائب في القانون العراقي؟

من اجل ذلك سنقسم هذا المبحث على ثلاث مطالب. في الأول الاتجاه الفقهي المؤيد والثاني الاتجاه الفقهي المعارض والثالث الرأي الراجح:

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

## المطلب الأول

## الاتجاه الفقهي المؤيد

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن جمود الأنظمة الضريبية يعتبر التحدي الأهم الذي يواجه التجارة الالكترونية فذهب أصحاب هذا الاتجاه إلى ضرورة إخضاع التجارة الالكترونية للضرائب أسوة بفرض الضرائب على التجارة التقليدية(١) .

إن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية مشفوع بعدد من المسوغات والحجج ما يبرر هذا الفرض وهذه الحجج هي :-

١- إن فرض الضرائب على التجارة الالكترونية يؤدي إلى تقليل الازدحام على سوء استخدام الانترنت ومن ثم تخصيص هذا الاستخدام في الأنشطة النافعة اقتصادياً واجتماعيا وبالتالي يتمكن المستفيدون من الحصول على المعلومات المطلوبة بسرعة بدلا من الصعوبة نتيجة الازدحام غير الرشيد على استخدام الانترنيت والذي يسميه البعض بتلوث المعلومات(٢) . فشبكة الانترنت بمثابة إخطبوط تقني طالت اذرعه ألان كل الأرض(٣).

لذا فان فرض الضريبة يجعل المستخدمين للانترنت أكثر حرصا على استخدام الانترنيت في الأنشطة التي تحقق لهم منفعة اكبر من التكلفة الاجتماعية الحدية(٤) .

٢- أن التجارة الالكترونية تشترك مع التجارة التقليدية في كثير من الوجوه ومن ثم لابد من أن تشترك معها في الخضوع للضريبة فعدم خضوع التجارة الالكترونية للضريبة مخالفة واضحة لمبدأ المساواة في الخضوع للقانون الضريبي (٥) ، لذا فأن فرض الضرائب والرسوم على التجارة الالكترونية أسوة بالضرائب والرسوم على التجارة التقليدية سوف يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية (٦) .

٣- تخصيص حصيلة الضريبة على التجارة الالكترونية لدعم البطالة الناجمة عن هذه التجارة كون التجارة الالكترونية ستؤدي إلى تفاقم البطالة وتقليل فرص الحصول على عمل وتضطر الموظفين إلى التخلي عن وظائفهم وهذا يجبر الحكومات أن تقوم بفرض ضريبة على التجارة الالكترونية وتخصيص مواردها لدعم البطالة وقضايا الضمان الاجتماعي وإصلاح الوضع المربك الذي تحدثه التجارة الالكترونية من خلال توظيف الحصيلة الضريبية لمحو الآثار الاجتماعية السلبية لتكنولوجيا المعلومات الرقمية(٧) .

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

٤- تعويض النقص في الحصيلة الضريبية:ذلك إن التوجه نحو التجارة الالكترونية سوف يؤدي إلى تأكل الوعاء الضريبي من خلال تزايد استخدام تقنية الاتصال بشبكات الأعمال الرقمية للقيام بالأعمال المصرفية والشحن والمكاتبات وغيرها دون أن يتطلب ذلك للوجود المادي لمزاولة النشاط مما يفقد الإدارة الضريبية مقدرتها على تحصيل الضريبة التي كانت تستحصلها في التعامل التقليدي قبل استخدام التقنية المتطورة[٨].

٥- إن التجارة الالكترونية تعد بمثابة اقتصاد خفي[٩] ، لعدم وجود وثائق ورقية متبادلة في إجراء وتنفيذ الصفقات التجارية إذ تتم كل التعاملات الكترونيا دون الاستعانة بوثيقة ورقية فتصبح عندها الرسالة الالكترونية بمثابة الدليل الكتابي والسند القانوني للإثبات في حالة نشوء نزاع [١٠] فان فرض الضريبة سيحد من هذا النمو للاقتصاد الخفي هذا من جهة ومن جهة أخرى فان فرض الضريبة سيقضي على حالات الاستغلال وتحقيق إرباح طائلة ومنع حالات التهرب الضريبي مع التزايد الواضح لمستوى وحجم الإيرادات المتحققة لأصحاب المهن الحرة وغير المنظمة في السجلات الضريبية من معاملات التجارة الالكترونية [١١] لكونها تجارة غير منظورة مما يسهل تهريب عوائدها بطريقة سهلة جداً[١٢].

## المطلب الثاني

## الاتجاه الفقهي المعارض

يرى هذا الاتجاه عدم إقرار إيه ضرائب على أنشطة التجارة الالكترونية انسجاما مع تحرير التجارة والخدمات. فإذا كانت الأنشطة التقليدية تتجه نحو التحرير فانه من باب أولى إن لا تفرض أية ضرائب أو قيود على التجارة الالكترونية لأنها بذاتها وطبيعتها عالمية لا تقيدها حدود ولا تعيقها الأنظمة الجغرافية القائمة[١٣] برر أصحاب هذا الاتجاه رأيهم بعدم فرض ضرائب بحجج ومبررات من شأنها أن تحول دون فرض الضرائب وهذه الحجج:-

١- الحد من تلوث المعلومات لا يكون بفرض ضريبة على التجارة الالكترونية فالعيب في درجة التأهيل العلمي والثقافي لدى مستخدمي الانترنيت مما يتطلب تهيئة بيئة ثقافية ملائمة أكثر من توفير إدارة ضريبية كوسيلة عقابية لسوء استخدام الانترنيت[١٤].

٢- التجارة الالكترونية ظاهرة اقتصادية حديثة تشجع النشاط التجاري المستجد كي ينمو ويتطور وان فرض الضرائب سوف تؤدي إلى إعاقة هذا النمو ولن يبرز خصائصها كاملة[١٥] فهي تحتاج

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

إلى سياسة تحفيزية لا تعوق انطلاقها[١٦] فعملية فرض الضرائب على التجارة الالكترونية يؤدي إلى تعثرها وهي في مهدها فإعفائها من الضرائب يشجع رجال الأعمال والمشروعات على الدخول في صفقات عبر الشبكة العالمية (الانترنيت) واللحاق بركب التقنية الحديثة وعصر المعلومات المتطورة[١٧].

٣- لا ينبغي أن تجند أو تريض العدالة الضريبية لتبرير فرض الضرائب على التجارة الالكترونية كون العدالة الضريبية تأبى التميز في المعاملة الضريبية لمجرد تباين أو اختلاف وسائل ممارسة النشاط التجاري ففي كل مجتمع توجد طبقات تتمتع بالثروات والدخول المرتفعة على حساب طبقات أخرى دون أن يكون ذلك سببه عدم تحقق العدالة الضريبية أو أن يكون سببه النظام الضريبي فالمساواة في كافة الظروف والمراكز القانونية أمر يصعب إثباته عند المقارنة بين التجارة التقليدية والتجارة الالكترونية[١٨]. فالعدالة الضريبية لاتتحقق مهما تضافرت الجهود لتحقيقها بخلاف العدل الضريبي فانه من الممكن التحقيق[١٩]

٤- تحيط بعملية فرض الضرائب على التجارة الالكترونية صعوبات عديدة تتعلق حول القانون الضريبي الواجب التطبيق على الصفقات التجارية التي تتم عبر وسائل الاتصال الحديثة الدولية لاسيما تلك المبرمة على شبكة الانترنيت بعد الأخذ بعين الاعتبار تنوع التشريع الدولي وتضاربه[٢٠]، ناهيك عن ضعف الإمكانيات والكفاءات للإدارة الضريبية حول كيفية استخدام الوسائل الالكترونية[٢١] .

وهذا يؤدي إلى صعوبة فرض الضرائب على التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع غير مادية (ملموسة) لاستحالة تتبعها أو قياسها[٢٢]

كما إن ارتفاع تكاليف الجباية يجعل من فرض الضريبة على التجارة الالكترونية أمر غير مجدي[٢٣] فضلاً عن صعوبة تتبع ومعرفة طبيعة المعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنيت هل هي تجارية أم لا[٢٤].

٥- إن إعفاء الصفقات التجارية التي تتم الكترونيا بشكل كامل (برامج – خدمات – معلومات) من الضرائب والرسوم سوف يشجع حركة التجارة الالكترونية وسينعكس ذلك إيجاباً على الإيرادات . كون صناعة المعلومات هي المجال العام لجذب الاستثمارات بالنسبة للشركات ورجال الأعمال[٢٥] .

إضافة إلى أن الإعفاء سوف يؤدي إلى منع الازدواج الضريبي كما إن الصفقات التي تتم الكترونيا بشكل كامل تحيط بها العديد من الصعوبات كالفحص الضريبي وقياس هذه الصفقات وصعوبة حصرها أو السيطرة عليها .

٦- إعفاء التجارة الالكترونية من الضرائب سيحقق إيرادات اكبر من الإيرادات الضريبية المتأتية من فرضها على تلك التجارة كون الإعفاء يؤدي إلى ترويج التجارة الالكترونية وبالتالي زيادة أرباح الشركات ورجال الأعمال وزيادة في مرتبات الموظفين وغيرها من الآثار الايجابية الناتجة عن التجارة الالكترونية ومن ثم زيادة حصيلة ضرائب الدخل[٢٦] .

وهذا يؤدي إلى توسيع الأوعية الضريبية بما لها من أثر ايجابي في زيادة الحصيلة الإنتاجية لعوامل الإنتاج في الاقتصاد الكلي وامتصاص قدر كبير من فائض العمالة في القطاعات المختلفة وتوليد دخول إضافية جديدة تساهم في تحفيز الطلب الكلي وتقليل الركود الشخصي الذي ينعكس في زيادة معدلات النمو في الإنتاج والدخل القومي الإجمالي والحصيلة الضريبية على المدى الطويل[٢٧] .

## المطلب الثالث

## الرأي الراجح

أثيرت العديد من المناقشات و الجدالات والسجالات حول التساؤل الأتي: هل أن التجارة الالكترونية تجارة خدمات أم تجارة سلع؟

فعلى الرغم من أن منظمة التجارة العالمية قد حسمت تلك المناقشات عندما صنفت التجارة الالكترونية ضمن تجارة الخدمات (جاتس – GATS) وذلك بموجب التقرير الصادر عن

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

المنظمة بتاريخ ١٩٩٩/٣/١٧ الذي أشار إلى أن تزويد الخدمات بالطرق التقنية يقع ضمن تجارة الخدمات، أما الصفقات التي تتم بالطرق الالكترونية وتسلم بالطرق التقليدية المادية فهذه تعتبر تجارة سلع لكن تطبق بشأنها الاتفاقية العامة بتجارة الخدمات[٢٨].

فإذا أمكننا من إبداء رأينا فأن التجارة الالكترونية تعد تجارة سلع وخدمات فالتجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع مادية (ملموسة) تعتبر تجارة سلع أما التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع غير مادية يتم إنزالها مباشرة (تحميلها) بواسطة الانترنيت كالبرامج والتسجيلات الصوتية والمرئية والكتب وغيرها تعتبر تجارة خدمات. وبالتالي تكون منطلق في عملية فرض الضرائب على التجارة الالكترونية. فقد لاحظنا أن هناك نزاع فقهي حول الضرائب على التجارة الالكترونية الأول يؤيد فرض الضريبة ولديه حجج وأدلة واقعية ومنطقية تبرر هذا التأييد. أما الاتجاه الثاني فهو يعارض فرض الضريبة على التجارة الالكترونية ولديه من الحجج والأدلة الواقعية والمنطقية ما يبرر رفضهم .

من جانبنا نؤيد فكرة الضريبة على التجارة الالكترونية بصورة عامة لكننا نفرق بين الصفقات التجارية التي تتم بالوسائل الالكترونية وتسلم بالطرق التقليدية أي التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع مادية فلا توجد هناك مشكلة ضريبية بالنسبة للتجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع مادية فتطبق بشأنها المبادئ العامة الواردة في قانون ضريبة الدخل.

أما التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع غير مادية يتم إنزالها (تحمليها) مباشرة عبر الانترنيت فهذه من حيث الأصل تخضع للمبادئ العامة لقانون ضريبة الدخل لكن ضعف الإمكانيات الفنية والإدارية للإدارة الضريبية يجعلها قاصرة عن متابعة تلك العمليات وفحصها وتحديد الضريبة التي تفرض عليها كل هذا يجعل إمكانية فرض الضريبة عليها ضئيلة جداً على الأقل في الوقت الحالي لكنه من الممكن في المستقبل وضع قواعد وتحليل العقبات الفنية التي تحول دون فرض الضرائب على نشاط التجارة الالكترونية . خاصة وأن التعامل مع التجارة الالكترونية لا بد من أن تتوفر فيه كوادر فنية على درجة من التأهيل بحيث تتوائم مع الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية .

## المبحث الثاني

## نطاق سريان الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

انتشرت التجارة الالكترونية وأثبتت نجاحها في معظم دول العالم من الغرب إلى الشرق. فتاريخياً كانت السلع مادية في الإنتاج والتوزيع والاستهلاك فكان يتم بصورة يمكن تتبعها بسهولة ومن ثم إخضاعها للضريبة بسهولة أيضاً لكن التجارة الالكترونية جعلت الحركة الحدودية للسلع ورأس المال والعمل اقل شفافية في إمكانية تتبعها ومن ثم سمحت للشركات والأفراد أن يستغلوا اختلاف الأنظمة الضريبية بين الدول للتهرب من أي نظام للضرائب في أي مكان من العالم. وفي كثير من الأحيان تتماثل وتتشابه التجارة الالكترونية مع التجارة التقليدية في العديد من الوجوه وخاصة في نطاق سريان الضريبة من حيث الأشخاص إذ أن الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الناجم عن التجارة التقليدية هم أنفسهم الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية .

والأسئلة التي تعترضنا في هذا المجال هي هل يمكن تطبيق المبادئ أو المعايير الخاصة بتحديد نطاق سريان الضريبة في التجارة التقليدية لمعرفة الأشخاص الخاضعين لضريبة الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية؟ ومن هو المكلف ضريبياً في عالم التجارة الالكترونية؟ وما هي الأموال التي تسري عليها ضريبة الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية؟

وسنحاول الإجابة عن هذه الأسئلة من خلال تقسيم هذا المبحث على مطلبين نتناول في الأول مبادئ سريان ضريبة الدخل من حيث الأشخاص أما الثاني فيدور حول نطاق سريانها من حيث الأموال:

## المطلب الأول

## مبادئ سريان الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص

إن تحديد مبادئ سريان الضريبة على الدخل من حيث الأشخاص (الطبيعية والمعنوية) له أهمية كبيرة للدولة والأشخاص على حد سواء، كون الدولة سوف تحدد من خلال هذه المبادئ من هم الأشخاص الخاضعين للضريبة ولها أيضاً أهمية للأفراد إذ سيكون لديهم علم مسبق عن خضوعهم لها من عدمه.

فضلاً عن ذلك فأن هذه المبادئ من شأنها تفادي كثير من المشاكل، خصوصاً بعد التطورات الاقتصادية والتقنية التي ظهرت في المجتمع الدولي وانتشار استخدام الوسائل

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

الالكترونية لمزاولة النشاط الاقتصادي (التجارة الالكترونية) الأمر الذي يجعل تحديد هذه المبادئ في غاية الأهمية وهذا يفرض التزاماً على الدول في إعادة النظر في هذه المبادئ أو تعديلها بشكل يتلاءم مع الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية لأن المبادئ قاصرة في كثير من الأحيان عن تحديد الأشخاص الذين تسري عليهم الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية .

وعلى العموم سوف نقوم بتناول هذه المبادئ من خلال تقسيم هذا المطلب على ثلاثة فروع، الأول عن مبدأ التبعية السياسية والثاني عن مبدأ التبعية الاقتصادية أما الثالث فنخصصه لمبدأ التبعية الاجتماعية:

## الفرع الأول

## مبدأ التبعية السياسية

تعد الجنسية رابطة قانونية بين الشخص والدولة تجعل الشخص بمركز تابع للدولة تقرر له الحقوق وتفرض عليه الالتزامات وأن دفع الضريبة للدولة يعد من بين تلك الالتزامات، فأساس الالتزام بدفع الضريبة وفق هذا المبدأ هي رابطة الجنسية[٢٩].

إذاً فالدولة تفرض الضريبة على دخل جميع الأشخاص المتمتعين بجنسيتها بغض النظر عن محل إقامتهم داخل إقليم الدولة أو خارج إقليمها، فضريبة الدخل تسري على دخل جميع الأشخاص أينما كانوا لمجرد تبعيتهم السياسية للدولة[٣٠].

لقد حدد الفقه المالي عدد من مزايا هذا المبدأ ومنها:

١- إن هذا المبدأ يؤكد على أهم مظهر من مظاهر سيادة الدولة على رعاياها فتفرض الدولة الضريبة على جميع رعاياها المقيمين في الداخل والخارج وبما ان الأفراد يتمتعون بالحقوق والمزايا فأنهم في نفس الوقت يتحملون الالتزامات المالية المتمثلة بأداء الضريبة.

٢- أنه يؤدي إلى تجنب الازدواج الضريبي إذا أجمعت التشريعات الضريبية المقارنة على الأخذ به[٣١].

٣- إن فرض الضريبة وفق هذا المبدأ من شأنه أن يحافظ على العلاقة بين الفرد ودولته لشعور الفرد بأنه ينتمي إليها من خلال مساهمته في تحمل الأعباء العامة.

٤- يمتاز هذا المبدأ بسهولة تطبيقه لأنه مادي فإذا تبين انتماء الفرد السياسي للدولة من خلال الجنسية عندها تزول عقبات تطبيق التشريع الضريبي عليه[٣٢].

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

إضافة إلى المزايا التي يتمتع بها هذا المبدأ فأنه لا يكاد يخلو من العيوب ومن بين تلك العيوب :

١- لا يتلاءم هذا المبدأ مع الأساس الرئيسي للضريبة بمفهومها الحديث الذي يقوم على التضامن الاجتماعي الذي يستوجب على الأفراد بحكم كونهم أعضاء في المجتمع أن يساهموا في تحمل الأعباء العامة المالية للدولة مقابل الخدمات والمزايا التي يتمتعون بها مع ملاحظة اختلاف مفهوم العضوية ومحتواه وتعدْد هذا المحتوى في العصر الحديث[٣٣].

٢- إن الأخذ بهذا المبدأ سوف يؤدي إلى إثارة مشكلة الازدواج الضريبي خصوصاً للمواطنين الذين يهاجرون من الدولة ويستقرون في دولة أخرى فالدولة التي هاجروا إليها قد تأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية[٣٤].

٣- إن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى ضياع موارد وطنية موظفة في إقليم الدولة ليس لسبب سوى عدم تمتع الأفراد أصحاب الأموال بجنسية الدولة التي يقيمون فيها كما أن فرض الضريبة وفق هذا المبدأ يثير صعوبات إدارية وعملية في تحصيل الضرائب بالنسبة للأشخاص الذين يقيمون خارج حدود الدولة التي يحملون جنسيتها[٣٥].

٤- ومن الانتقادات الأخرى لهذا المبدأ أنه يؤدي إلى عدم استقرار المعاملات بين الدول والأفراد كون العلاقة السياسية بين الشخص ودولته قد تضعف في بعض الأحيان إلى حد انقطاعها بسبب حق اختيار هذا الشخص لدولة أخرى حتى يقيم فيها والتي تعرض له كافة الإمكانيات للعمل وتحقيق الأرباح ومن ثم سريان الضريبة على الشخص الذي يحمل جنسيتها يتنافى مع العدالة[٣٦].

٥- كما يؤخذ على هذا المبدأ حصول تنازع في الاختصاص التشريعي للدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة في حال تمتع الشخص بجنسية أكثر من دولة فهو يعد من مواطني كل دولة يحمل جنسيتها، وغالباً ما تنص القوانين الوطنية للدولة على أنه في حالة تعدد الجنسية فالقانون الوطني الخاص بها أولى بالتطبيق من غيره أي أن الدولة التي يوجد المواطن على إقليمها ويحمل جنسيتها من بين تلك الجنسيات فأنها أولى بفرض الضريبة عليه[٣٧].

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

والسؤال الذي يطرح نفسه هل يمكن من خلال هذا المبدأ أن نحدد الأشخاص الذين تسري عليهم ضريبة الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية؟

قبل الإجابة عن السؤال لابد من الإشارة إلى أن مبدأ التبعية السياسية يطلق عليه مبدأ عالمية الإيراد كونه يتجاوز الحدود الجغرافية للدولة ، لذا فأن الإجابة على السؤال تقتضي بنا البحث في فرضين الأول كون الشخص يحمل جنسية الدولة وموجود على إقليم الدولة وكون التجارة الالكترونية محلها سلع مادية، أما الفرض الثاني يكون الشخص خارج إقليم الدولة وكون التجارة الالكترونية محلها سلع غير مادية . ففيما يتعلق بالفرض الأول فأن تطبيق هذا المبدأ لا يواجهه صعوبات لان السلعة سوف تمر عبر الحدود الجغرافية للدولة مما يسهل تحديد إقامة الشخص ومن ثم يخضع للضريبة[٣٨]، ولكن الإشكالية تبرز في الفرض الثاني إذ أن الأخذ بمبدأ التبعية السياسية يعترضه صعوبات تتمثل بصعوبة حصول الإدارة الضريبية على المعلومات اللازمة والمتعلقة بإيرادات الشخص الموجود في خارج إقليم الدولة التي يحمل جنسيتها إضافة إلى إن تكاليف الحصول على الضريبة بالنسبة للأشخاص المتواجدين في خارج إقليم الدولة تجعل من الضريبة غير مجدية[٣٩] .

لذا فان هذا المبدأ لا يسعف الدولة في منحها الحق في فرض الضريبة على إيرادات التجارة الالكترونية إذ انه لا يمنع الشخص من إبرام الصفقة عبر جهاز كومبيوتر صغير يحمله أثناء ركوبه الطائرة أو السفينة أثناء عبورها طبقات الجو العليا أو منطقة أعالي البحار فهو لا يمنع من إمكانية التهرب الضريبي[٤٠] .

## الفرع الثاني

## مبدأ التبعية الاجتماعية

إن مبدأ التبعية الاجتماعية يقوم على علاقة من نوع أخر هي ارتباط الشخص وانتمائه إلى الوسط الاجتماعي الذي يعيش فيه فمن باب أولى أن يساهم في تحمل بعض أعباء ذلك المجتمع من خلال قيامه بدفع الضريبة، وعادة ما يتخذ هذا المبدأ نمطين هما الإقامة والموطن والتي أثيرت بشأنها خلافات فقهية إذ ذهب البعض إلى عد الإقامة والموطن مفهومين يدلان على معنى واحد.

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

أما البعض الآخر فانه يذهب إلى استقلالية كل منهما عن الأخر لكن الرأي الراجح والذي نميل إليه هو أن الإقامة والموطن مفهومان يستقل كل منهما عن الأخر فلكل منهما دلالته الخاصة في التشريعات الضريبية[٤١].

ومن أجل توضيح هذين النمطين سوف نتناولهما تباعاً:

**أولاً: الإقامة:**

يراد بالإقامة الوجود المادي للشخص على إقليم الدولة لتبرير فرض الضريبة عليه كما أن الإقامة تنصرف إلى التواجد الفعلي لمدة محددة من الزمن على وجه يتحقق في شرط الاعتياد حتى وان تخللتها مدد غياب متقاربة فتواجد الشخص فوق إقليم الدولة بصورة عابرة لا يخضعه للضريبة كما هو الحال في الزيارات والسفرات السياحية وما شابه ذلك[٤٢]. فلابد أن يقيم الشخص في الدولة بصورة دائمة حتى تتمكن الدولة من فرض الضريبة على جميع إيراداته من مصادر إيراداته داخل دولة الإقامة أم خارجها إن كان مقيماً ،إما أن كان غير مقيم فلا تفرض الضريبة إلا على إيراداته داخل الدولة[٤٣] .

إن مجرد امتلاك الشخص مسكن دائم في دولة معينة ليس دليلاً كافيا على إقامته فيها إنما هناك مدة زمنية اشترطتها بعض الأنظمة الضريبية لاعتباره مقيماً وهي أن يتواجد الشخص تواجداً فعلياً على إقليم الدولة لمدة تتراوح ما بين ثلاثة إلى ستة أشهر خلال السنة التي نجم فيها الدخل[٤٤] .

**ثانياً: الموطن:**

يقصد بالموطن في نطاق التشريعات الضريبية إقامة الشخص في مكان ما إقامة دائمية على وجه الاعتياد فالإقامة الفعلية تتحقق إذا توافرت نية البقاء والاستقرار في ذلك المكان، فالموطن بالنسبة للشخص هو المكان الذي يتمنى أن يرجع إليه كلما ابتعد عنه[٤٥].

يتبين مما سبق أن الموطن يتألف من عنصرين أساسيين الأول مادي ينصرف إلى إقامة الشخص إقامة فعلية في إقليم الدولة، أما العنصر الثاني فهو معنوي يتمثل بنية البقاء والاستقرار فيه بصورة دائمية والعودة للوطن كلما ابتعد عنه[٤٦]، وتختلف الإقامة عن الموطن في إن الإقامة تكون نية الشخص فيها البقاء على إقليم الدولة بقاءاً مؤقتاً، في حين إن الموطن تكون فيه نية البقاء على إقليم الدولة دائمية أي البقاء بصورة مستقرة[٤٧].

يتمتع هذا المبدأ بعدد من المزايا التي بررت في أساس الخضوع للضريبة منها:

١- إن من يقيم في دولة أو يتوطن فيها يتحتم عليه أن يساهم بأعبائها المالية مقابل ما توفره الدولة من حماية وخدمات تساعد الشخص في تحقيق الإرباح وتتمثل تلك المساهمة على شكل ضرائب تستحق على هذا الشخص متى تحققت شروط سريانها استنادا إلى مبدأ التضامن الاجتماعي[٤٨].

٢- سريان ضريبة الدخل على أساس هذا المبدأ يتفق مع فكرة شخصية الضريبة حيث ستكون الظروف الشخصية المكلف المقيمين في الدولة في متناول معرفة السلطة القائمة على فرض الضريبة .

٣- يؤدي هذا المبدأ إلى تحقيق العدالة الضريبية من خلال معاملة جميع الأشخاص الموجودين على إقليمها بالتساوي أمام نظام ضريبي واحد إلا أن هذا المبدأ لا يكاد يخلو من سهام النقد التي نذكر منها :

أ- أن فرض الضريبة وفق هذا المبدأ يؤدي إلى عدم سريان ضريبة الدخل للدولة على الأشخاص غير المقيمين فيها على الرغم مما يتحقق لهم من إرباح أو دخول في تلك الدولة[٤٩].

ب- إن هذا المبدأ يؤدي إلى تحقيق الازدواج الضريبي إذا ما خضع المكلف للضريبة من إرباح مصادره الموجودة في الخارج من قبل دولة مصدر هذه الدخول .

ج- يتنافى هذا المبدأ مع العدالة الضريبية لأنه يقضي بسريان ضريبة الدخل على جميع ما يحققه الأشخاص المتواجدين فيها حتى ذلك الذي تحقق في الخارج لاشي سوى كونهم متواجدين أو مقيمون في هذه الدولة ويحرم الدولة التي تحققت فيها هذه الإرباح من فرض الضريبة[٥٠] .

بعد أن تناولنا مبدأ التبعية الاجتماعية فقد آن لنا أن نسأل هل يمكن من خلال هذا المبدأ أن نحدد الأشخاص الذين تسري عليهم ضريبة الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية. وبعبارة أخرى هل إن هذا المبدأ سوف يبين الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة في إطار التجارة الالكترونية ؟

إن نجاح تطبيق هذه المبدأ يعتمد على المعلومات الكاملة لدى الإدارة الضريبية الخاصة بالأشخاص الذين تفرض عليهم الضريبة ، لكن طبيعة التجارة الالكترونية من شأنها أن تقطع الصلة بين النشاط التجاري والمكان أو الموقع الذي تحقق منه الدخل بالتالي يصبح من الصعوبة حصول الإدارة الضريبية على المعلومات اللازمة والمتعلقة بالشخص وفق هذا المبدأ[٥١] لأن هذا الشخص قد يكون له أكثر من موقع في أكثر من دولة بالتالي يبرم الصفقة من أي موقع دون أن

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

يكون مقيم في الدولة التي يوجد فيها الموقع[٥٢] . لذا فان هذا المبدأ هو الأخر قاصر بطبيعته عن مواكبة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية خاصة التي يكون محلها سلع غير مادية يصعب تتبعها ومن ثم إخضاعها للضريبة وفق هذا المبدأ.

## الفرع الثالث

## مبدأ التبعية الاقتصادية

يتخذ هذا المبدأ من مكان نشوء الدخل سبباً كافياً لفرض الضريبة على الدخل فأي دخل ينشأ على إقليم الدولة بصرف النظر عن جنسية الأشخاص مواطنين أم أجانب ولا يهم مكان إقامة صاحب الدخل مقيم أم غير مقيم فهذا المبدأ هو تجسيد لمعيار الإقليمية الذي يتخذ من مكان نشوء الدخل أساساً في الخضوع للضريبة[٥٣] فالدولة ساهمت بشكل أو بآخر في نشوء الدخل من خلال قيامها بتوفير أسباب الأمن والحماية للمشاريع الاستثمارية فمن المنطقي قيام الدولة بفرض ضرائب مقابل ذلك[٥٤] . أن هذا المبدأ يتضمن ثلاثة معايير تمثل في مجموعها عناصر التبعية الاقتصادية وهي :-

١- معيار مكان نشوء الدخل : وهو المكان الذي يباشر فيه الشخص عمله أو نشاطه سواء كان العمل الذي يتحقق منه الدخل تجارياً أم صناعياً .

٢- معيار إنفاق المال : المكان الذي ينفق فيه الشخص أمواله وغالبا ما تكون تلك الدولة التي يقيم فيها الشخص أو التي يتوطن فيها .

٣- معيار موقع المال: وهو الوجود المادي للمال فالدولة التي توجد على إقليمها الأموال هي التي تقوم بفرض الضريبة عليها[٥٥]، مثال ذلك تخضع إيرادات رؤوس الأموال العقارية لضريبة الدولة التي تقع العقارات ضمن حدودها بصرف النظر عن جنسية أصحابها أو محل إقامتهم[٥٦]

بالإضافة إلى ما تقدم فانه لابد من الإشارة إلى انه يجب التمييز بين مزاولة النشاط الاقتصادي مع الدولة وبين مزاولة النشاط الاقتصادي في الدولة ، فالدخل يعتبر قد نشأ في الدولة التي يزاول النشاط فيها لا الدولة التي يزاول النشاط معها ، مثال ذلك قيام الشخص تصدير عدد من السلع إلى دولة معينة في هذه الحالة يعتبر الدخل قد نشأ في الدولة التي يقيم فيها الشخص المصدر لا الدولة التي تم التصدير أليها ما لم يثبت أن الشخص المصدر يقيم في الدولة التي تم التصدير إليها[٥٧] .

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

ويتمتع هذا المبدأ بعدد من المزايا منها:-

١- أن هذا المبدأ يؤدي إلى بسط سيادة الدولة على إقليمها والذي بموجبه تفرض الدولة الضريبة على ما يوجد على إقليمها من أشخاص وأموال وعلى العكس من ذلك لا تسري الضريبة على الأشخاص والأموال المقيمين خارج إقليمها [٥٨].

٢- أن تطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي الدولي كما انه يؤدي إلى التخلص من الصعوبات العملية التي تقابل عملية فرض الضريبة[٥٩].

٣- بما إن المكلف يستفيد من الخدمات التي تقدمها الدولة في تحقيق الإيرادات التي يحصل عليها وبما انه لا سبيل لاستمرارية هذا الإيرادات بدون رعاية الدولة فمن الواجب أن يساهم المكلف بتحمل أعباء الدولة المالية من خلال دفع الضريبة[٦٠].

رغم تلك المزايا التي يتمتع بها إلا أنه وجهت إلى هذا المبدأ عدد من الانتقادات منها:-

١- إن الأخذ بهذا المبدأ سوف يؤدي إلى ضياع موارد وطنية تعمل في خارج إقليم الدولة وعكس ذلك فان الأخذ به يؤدي إلى إخضاع موارد أجنبية تعمل داخل إقليم الدولة وان من مصلحة الدولة فرض الضريبة على الأولى والإعفاء للثانية[٦١].

٢- إن الأخذ به يثير بعض الصعوبات في التطبيق بالنسبة إلى تحديد بعض الأموال والأنشطة الاقتصادية التي تنتج الإيراد كالمنقولات المعنوية كالأسهم والسندات لأنه يسهل نقل هذه الأموال من دولة إلى أخرى للحيلولة دون فرض الضريبة عليها[٦٢].

بالإضافة إلى أن بعض العمليات التجارية تتم بوسائل الكترونية يكون محلها سلع غير مادية مما يصعب على الدولة وفق هذا المبدأ تتبعها ومن ثم معرفة مكان نشؤها وإخضاعها إلى الضريبة على الدخل كونها تمتاز بقدر كبير من الشفافية يتم تحميلها مباشرة عبر الانترنيت كالكتب والبرامج والصور والتقارير والأبحاث[٦٣].

٣- إن الأخذ بهذا المبدأ سوف يؤدي إلى الازدواج الضريبي بالنسبة إلى المكلف الذي تكثر استثماراته في عدة دول مما يعيق تداول الأموال وحرية انتقالها حيث تتعدد الضرائب بتحديد الأماكن التي تستثمر فيها مما يشكل عبئاً عليه[٦٤].

مما سبق أن مبدأ التبعية الاقتصادية مبدأ الإقليمية كونه يتقيد بالحدود الجغرافية للدولة. إن السؤال الذي يعترضنا في هذا المكان هل يمكن من خلال هذا المبدأ أن نحدد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على معاملات التجارة الالكترونية؟

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

يتبين أن تبني هذا المبدأ في تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضريبة يواجه صعوبات إذ أنه في إطار التجارة الالكترونية قد يتم توزيع الأنشطة التجارية على مراحل تتم كل مرحلة من خلال موقع على الشبكة يوجد في دولة تختلف عن المرحلة التي سبقت فقد يعرض (كتالوج) البضائع من خلال موقع معين موجود في دولة وتتلقى أوامر الشراء من موقع ثاني موجود في دولة أخرى ويتم الاتفاق على عمليات التسليم للبضاعة ودفع الثمن من موقع ثالث في دولة أخرى ، في هذه الحالة يصعب تحديد أية دولة هي مصدر الدخل لوجود موقع للمنشأة فيها[٦٥]. فضلا عن ذلك إن معايير تحديد الإقامة بالنسبة للشخص المعنوي وفق هذا المبدأ لا تتلاءم وطبيعة التجارة الالكترونية كونه من السهل في ظل الانترنت أن تعقد الشركة اجتماعات مجلس إدارتها وتتصل بأعضائها وتقرر التعليمات وتصدر القرارات عبر مؤتمرات الفيديو أو الاجتماعات عن بعد ، مما يقلل من أهمية الاعتماد على محدد مكان الإدارة الفعلي أو الرئيس في تحديد إقامة الشركات[٦٦] وبالتالي يصعب وفق هذا المبدأ تحديد مكان نشوء الدخل في ظل التجارة الالكترونية التي يكون محلها أحياناً سلع غير مادية. ومن ثم الدولة صاحبة الحق في فرض الضرائب .

بعد أن انتهينا من تناول مبادئ سريان ضريبة الدخل تبين لنا أن مبدأي التبعية الاجتماعية أو الإقامة ومبدأ التبعية الاقتصادية أو مصدر الدخل يجب أن يسمى بمبدأ الإقليمية كونهما يعتمدان على الحدود الجغرافية للدولة[٦٧]، أما فيما يتعلق بمبدأ التبعية السياسية فأن تطبيقه يتجاوز الحدود الجغرافية للدولة وهو ما يطلق عليه بمبدأ عالمية الإيراد[٦٨]. والسؤال الذي يثار هنا ما هو المبدأ الضريبي الواجب التطبيق على معاملات التجارة الالكترونية وبعبارة أخرى هل يمكن للدولة من خلال المبادئ العامة (الإقليمية وعالمية الإيراد) أن تفرض الضريبة على إيرادات التجارة الالكترونية؟

تعتمد الإجابة على هذا السؤال على التجارة الالكترونية ذاتها فإذا كانت التجارة الالكترونية محلها سلع مادية ملموسة أي تبرم الصفقة بالوسائل الالكترونية وتسلم السلعة بالطرق التقليدية فلا يوجد هناك إشكالية في خضوعها للضريبة أي تطبق المبادئ العامة لفرض الضريبة عليها كونها سوف تمر السلعة عبر حدود الدولة وتكون بذلك ظاهرة للعيان مما يسهل تحديد مكان إقامة المستهلك. لكن الإشكالية تظهر عندما تكون التجارة الالكترونية محلها سلع غير مادية أي منتجات الكترونية رقمية تحمل مباشرة عبر الانترنيت أو تبرم الصفقة التجارية كلياً بشكل

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

الكتروني، في هذه الحالة تظهر الإشكالية أو قصور المبدأين السابقين (مبدأ الإقليمية ومبدأ عالمية الإيراد) في تحديد الدولة صاحبة الحق في فرض الضرائب على إيرادات معاملات التجارة الالكترونية لذا فإن مبدأ الإقليمية يواجه صعوبات عند تطبيقه إذ انه من السهل عالم التجارة الالكترونية أن يتم توزيع الأنشطة التجارية على مراحل ، تتم كل مرحلة من خلال موقع شبكة يوجد في دولة ، تختلف عن المرحلة التي سبقتها حيث انه يمكن أن تعرض البضائع من خلال موقع معين موجود في دولة وتتلقى أوامر الشراء من موقع ثاني موجود في دولة أخرى وتتفق على عمليات تسليم البضاعة ودفع الثمن من موقع ثالث في دولة أخرى، في هذه الحالة يصعب تحديد دولة ما هي مصدر الدخل لوجود موقع للمنشأة فيها(٦٩) . كذلك يصعب تحديد إقامة الشخص وفق هذه الحالة كون طبيعة التجارة الالكترونية تقطع الصلة بين النشاط التجاري وبين المكان أو الموقع الذي تحقق منه الدخل ويترتب على ذلك عدم مقدرة الإدارة الضريبية الحصول على المعلومات اللازمة والمتعقلة بالمكلف(٧٠). أما فيما يتعلق بمبدأ عالمية الإيراد والمتعلق بإقامة الشخص أو انتمائه لجنسية الدولة فان تطبيقه أيضاً يواجه صعوبات إذ أنه لا يمنع الشخص من إبرام الصفقة في دولة لا يقيم فيها ولا يحمل جنسيتها بل أنه يستطيع إبرام الصفقة عبر جهاز كومبيوتر صغير يحمله أثناء ركوبه الطائرة أو السفينة أثناء عبورها طبقات الجو العليا أو منطقة أعالي البحار فهذا المبدأ لا يمنع من إمكانية التهرب الضريبي يتبين مما سبق أن المبدأين السابقين لا يسعفان الدولة في منحها الحق في فرض الضريبة على إيرادات التجارة الالكترونية وهذا يعني تعرض معظم الدول التي تأخذ بأحد المبدأين لخسائر ضريبية نتيجة تطبيق هذين المبدأين في عالم التجارة الالكترونية(٧١).

ونتيجة للانتقادات التي تعرض لها كل من مبدأ الإقليمية ومبدأ عالمية الإيراد وقصورهما عن مواكبة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية فقد ظهر مقترح بضرورة إنشاء شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلي على مستوى دائرة الضرائب العامة وربط دوائر الضرائب الأخرى بها كضرائب الكمارك وضرائب المبيعات وغيرها وربطها بشبكة الانترنت والتنسيق فيما بين تلك الدوائر الضريبية لتبادل المعلومات بالنسبة للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية وإلزام البنوك والمؤسسات المالية بضرورة أعلام دائرة الضرائب العامة بجميع التحويلات المالية التي تتم عن طريقها بين المشروعات سواء كان أطرافها مقيمين بالدولة أم غير مقيمين وإلزام البنوك والمؤسسات المالية بأن تحجز نسبة معينة من تلك التحويلات تحت حساب الضريبة وتوريدها

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

إلى دائرة الضرائب العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ التحويل بحيث يقترن السداد بتقديم بيان موقع عليه من البنك أو المؤسسة يوضح فيه هذه التحويلات وتقوم تلك البنوك والمؤسسات بإبلاغ دائرة الضرائب العامة المختصة بهذا البيان(٧٢).

من جانبنا نرى ضرورة التخلي عن مبدأ الإقليمية كونه قاصراً عن مواكبة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية فهذا المبدأ ليس ملائما لفرض الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية في عصر تطورت وسائل الاتصالات إلى درجة مذهلة بحيث يمكن إبرام الصفقات في أي وقت وفي أي مكان بدون حدود معينة بالتالي نرى أن يتم تبني مبدأ عالمية الإيراد في فرض الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية .

## المطلب الثاني

## نطاق سريانها من حيث الأموال

اختلف الفقه المالي حول الإيرادات التي يمكن إن يحصل عليها المكلف فيما إذا كانت تعتبر دخل أم لا وعلى تلك النتيجة يتوقف خضوعها للضرائب أم لا ، وقد افرز ذلك الاختلاف الفقهي نظريتين حول الدخل وهما نظرية المنبع ونظرية زيادة القيمة الايجابية لذمة المكلف المالية ، لذلك سوف نتناول هاتين النظريتين في فرعين :-

### الفرع الأول

### نظرية المنبع

أن الدخل وفق هذه النظرية له مفهوم ضيق فقد عرف أصحاب هذه النظرية الدخل بأنه (القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود والتي يحصل عليها المكلف بصورة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار)(٧٣). لذا فان الإيرادات لا تعتبر دخلاً بموجب هذه النظرية إلا إذا توافرت فيها شروط وهي :-

١- يتمثل الشرط الأول في أن يكون الدخل نقديا ، أما إذا تحقق الدخل في صورة منافع أو خدمات فان ذلك يجب إن يكون قابلا للتقدير بالنقود فإذا لم تكن تلك المنافع والخدمات قابلة للتقدير بالنقود فلا يمكن اعتبارها دخلاً ومن ثم لا تخضع للضريبة كالعمل العائلي لربة البيت في بيتها كونها تحقق منافع شخصية وكذلك اللوحة الفنية(٧٤) .

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

٢- إن يكون الدخل دوريا ومنتظما : فالدخل يمثل سيلا متدفقا ولابد إن يكون ذا طبيعة متجددة بحيث يتكرر أو يتحمل على الأقل التكرار مثال ذلك الرواتب التي يتقاضاها الموظفون وكذلك الأجور التي يحصل عليها العمال .

ولا يقصد بالدورية اشتراط تكرار الدخل بصورة مطلقة ومنتظمة إنما يكفي احتمال تجدده وتكراره ، فلو كان خلاف ذلك لكان معناه إنه ثابت ويتدفق بدرجة واحدة فقد تلحق المكلف خسارة في أحد السنين لذلك يكفي إن تكون صفة الدخل المحتمل التجدد(٧٥) .

٣- ثبات المصدر : لا يمكن تصور فكرة الدورية والانتظام للدخل دون وجود مصدر دائم ينبعث منه هذا الدخل ، فالدخل قابل للهلاك والنفاذ دون إن يكون ذا تأثير على

المصدر. ولا تعني الثبات الديمومة بشكل مطلق إنما الثبات النسبي أي قابلية الدخل للبقاء مدة محددة(٧٦)، ومصدر الدخل إما إن يكون رأس مال كالأرض والمباني والأموال والأسهم والسندات وإما إن يكون عمل جدي أو فكري يمارسه الشخص بصفه مستقلة وقد يكون الدخل مشترك بين رأس المال والعمل وهذا الاختلاف بين مصادر الدخل من شأنه التأثير في المعاملة الضريبية كسعر الضريبة فيكون بسعر اكبر بالنسبة للدخل المتولد عن رأس المال وبسعر اقل بالنسبة للدخل المتولد عن العمل وبسعر معتدل بالنسبة للدخل المتولد عن رأس المال والعمل معاً(٧٧) .

٤- استغلال المصدر : يقصد باستغلال المصدر وفق هذا الشرط هو رعاية مصدر الدخل من خلال صيانته بتهيئة كافة المتطلبات التي من شأنها المحافظة على استمرار هذا المصدر بدّر الدخل فمجرد امتلاك الشخص مصنع لا ينتج له إيراد لايكفي ، إنما يجب أن يستغل هذا المصدر حتى يحقق إيراداً فمصدر الدخل معرض للفناء تدريجياً لذلك يجب العناية به من خلال الصيانة والإصلاح لضمان بقاء دورية هذا الدخل الذي ينبعث من هذا المصدر(٧٨) .

٥- المدة : اشترط الفقه المالي في الدخل الذي يخضع للضريبة أن يحصل عليه المكلف خلال فترة زمنية معينة غالباً ما تكون سنة . ويعد شرط المدة من أهم ما يميز الدخل عن رأس المال فالدخل هو الإيرادات التي يحصل عليها المكلف خلال مدة محددة . أما رأس المال فهو ثروة مجتمعة ينظر إليها في لحظة معينة(٧٩).

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

## الفرع الثاني

## نظرية الزيادة في القيمة الايجابية لذمة المكلف المالية

ادخل الفقه المالي تعديلات على نظرية المنبع من شانها أن تتوسع في مفهوم الدخل ، فوفق هذه النظرية يعد الدخل الزيادة الايجابية في ذمة الشخص (الطبيعي أو المعنوي ) خلال مدة زمنية معينة سواء حصل الشخص على الدخل بصورة دورية أم لا بغض النظر عن مصدر الدخل ، فالمهم أن يكون هناك زيادة في ذمة الشخص المالية في نهاية السنة[٨٠]. لذا فالدخل يشمل كل زيادة في الثروة الناتجة عن بيع أصول المنشأة مثل العقارات والمباني والآلات ، كما تعد الأرباح العرضية الناتجة عن عملية مضاربة وحيدة في البورصة أو أرباح اليانصيب أو القمار كلها تعتبر إيرادا وهي أرباح قد لا يكون هناك أمل في حدوث تكرارها ومن ثم تعد دخلاً فلا يقتصر الدخل على رأس المال أو العمل أو الاثنين معا كما ذهب إليه أصحاب النظرية السابقة ، إنما يمتد الدخل إلى أبعد من ذلك فهو يشمل كل مظاهر الثراء[٨١] .

فهذه النظرية وسعت في مفهوم الدخل ليشمل جميع صور الإيرادات التي يتم الحصول عليها نتيجة تطور وسائل الحصول على الإيرادات .

لذا فجميع الأرباح التي يحصل عليها المكلف أياً كان مصدرها ، وما يحصل عليه الوارث من تركه مورثه وكل المكاسب العرضية تعد دخلاً يمكن إخضاعه للضريبة سواء أكانت هذه المكاسب قد تم قبضها فعلاً أو كانت مستحقة أي قابلة للقبض في المستقبل[٨٢] .

بعد أن انتهينا من تناول النظريتين اللتين تفسران مفهوم الدخل فقد تبَيّن إن النظرية الأولى (نظرية المنبع) قد أعطت مفهوماً ضيقاً للدخل ومن ثم حددت شروطا لابد من توفرها في الدخل . في حين ظهر إن النظرية الثانية قد وسعت من مفهوم الدخل بحيث شمل الدخل جميع صور الإيرادات دون قيد أو شرط . فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام هو هل إن الإيرادات التي يمكن أن تتحقق عن أنشطة التجارة الالكترونية دخل وفق هاتين النظريتين ومن ثم تخضع للضريبة؟

إن الإجابة عن هذا السؤال تقتضي بنا المقارنة بين الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية وبين الإيرادات التي تعد دخلاً وفق كل نظرية :-

١- نظرية المنبع:- وفق هذه النظرية لا تعد الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية دخلاً كون الدخل يجب أن يتحقق بصفة دورية ومنتظمة أما إيرادات التجارة الالكترونية فإنها لا

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

تتصف بالدورية والانتظام فهي تتحقق بصفة عرضية ومن ثم لا تعتبر تلك الإيرادات دخلاً ضريبياً .

حتى وان افترضنا جدلاً أن عمليات التجارة الالكترونية يمكن تكرارها فيتصف الدخل بالدورية فان هناك شرطاً أخر يتخلف وهو أن مصدر أو منبع الدخل يجب أن يكون متمتعاً بالثبات والاستقرار وان مصادر الدخل التي تتصف بثبات رأس المال أو العمل أو الاثنين معاً فبعض عمليات التجارة الالكترونية لا تحتاج إلى رأس مال كون العملية تتم بصورة الكترونية كتحميل الكتب والبحوث والصور والبرامج المرئية وغير المرئية فوفق هذه النظرية لا تعد الإيرادات التي تتحقق عن التجارة الالكترونية دخلاً ومن ثم لا تخضع للضريبة .

٢- نظرية زيادة القيمة الايجابية لذمة المكلف المالية . في هذه النظرية الأمر يختلف فقد وسع الفقه المالي مفهوم الدخل بحيث يستوعب جميع صور الإيرادات فالمهم هو حصول زيادة في ذمة المكلف المالية بغض النظر عن طريقة تحصيل هذه الزيادة من الإيرادات وان التجارة الالكترونية ينجم عنها زيادة مالية في ذمة المكلف وبالتالي فأن الدخل يشمل الإيرادات التي يتم تحصيلها عن عمليات التجارة الالكترونية ، ومن ثم فان هذه الإيرادات تعد دخلاً يخضع للضريبة .

إذن الإيرادات الناجمة عن عمليات التجارة الالكترونية تعد دخلاً يخضع للضريبة وفق نظرية زيادة القيمة الايجابية في ذمة المكلف ومن ثم فأنها تخضع للضريبة.

## المبحث الثالث

## اتجاه التشريع الضريبي العراقي من التجارة الالكترونية

اظهر التقدم التكنولوجي العديد من الظواهر وكانت التجارة الالكترونية أهمها ، فقد بدأت هذه الحضارة[٨٣]،فالثورة التقنية التي اجتاحت العالم كانت نتيجتها إفراز التجارة الالكترونية والانترنت والتي تعد أهم تلك النتائج التي ظهرت ، فقد تأسست شبكة الانترنت في العراق في نهاية التسعينات وكانت استخدامها لا ينحصر بجهة معينة حتى بلغ عدد المستخدمين في عام ٢٠٠٤ تقريبا ١٢٠ ألف مستخدم لكن تدهور الأوضاع الأمنية في العراق أدى إلى عدم اهتمام الدولة بتنمية وسائل الاتصال الحديثة[٨٤]ونتيجة لعدم توفر المستلزمات الأساسية لهذه التجارة وفي مقدمتها وجود بنية تحتية متطورة للتكنولوجيا والاتصالات إضافة إلى الأوضاع التي يمر بها البلد كالاحتلال وتعاقب الحكومات وعدم الاستقرار السياسي وتعطيل الكثير من التشريعات كل

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

ذلك ساهم بعدم سن تشريع خاص بالتجارة الالكترونية ففي هذه الحالة ونتيجة لغياب النص القانوني فلا بد من الرجوع إلى المبادئ العامة الواردة في التشريعات القائمة ذات العلاقة[٨٥]. بالرغم من انه بتاريخ٢٠١١/٣/٢٧ قدم إلى مجلس النواب مشروع قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية إلا إن هذا المشروع جاء خاليا من الإشارة إلى إخضاع معاملات التجارة الالكترونية للضرائب،وقد احتوى هذا القانون على تسعة وعشرون مادة موزعة على ثمانية فصول جاء الفصل الأول تحت عنوان التعريف بالمصطلحات والثاني بعنوان أهداف القانون وسريانه في حين خصص الفصل الثالث للتوقيع الالكتروني أما الفصل الرابع فقد تضمن المستندات الالكترونية والخامس بعنوان العقود الالكترونية وتضمن الفصل السادس الأوراق التجارية والمالية الالكترونية وجاء الفصل السابع بعنوان التحويل الالكتروني للأموال أما الفصل الثامن والأخير فقد تضمن أحكام ختامية [٨٦]. والسؤال الذي يطرح هنا ما هو موقف المشرع الضريبي من إيرادات التجارة الالكترونية هل تخضع للضرائب أم لا؟ قبل الإجابة عن السؤال تجدر الإشارة إلى انه لا يوجد تشريع خاص بالتجارة الالكترونية ففي هذه الحالة لابد من الرجوع إلى المبادئ العامة الواردة في قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل لنقارن بين الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية وفق نصوص قانون ضريبة الدخل حتى يمكن معرفة هل تخضع للضريبة أم لا. وبما انه لا يوجد نص تشريعي خاص بالتجارة الالكترونية فلابد أن نثبت أن التجارة الالكترونية من المصادر التي تفرض الضريبة على الدخل الناجم عنها، فقد جاء الفصل الثاني من قانون ضريبة الدخل العراقي ذي الرقم(١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل تحت عنوان (مصادر الدخل الذي تفرض عليها الضريبة) فقد نصت الفقرة الأولى من المادة الثانية منه على انه تفرض الضريبة على (أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع والمهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف ) وبما أن الأعمال التجارية تم تعدادها على سبيل الحصر وفق المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة العراقي ذي الرقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ ولم تكن التجارة الالكترونية من بين تلك الأعمال[٨٧] ، ففي هذه الحالة الذي يسعفنا في نص م/٢ ف١ من قانون ضريبة الدخل أنفة الذكر هي (الأعمال التي لها صبغة تجارية ). فهذه العبارة تشمل التجارة الالكترونية ذلك أنها جاءت مطلقة والمطلق يجري على إطلاقه إذن الأعمال التي لها صبغة تجارية تشمل كل نشاط اقتصادي من شأنه أن ينجم عنه دخل فالمكلف يقوم بممارسة أنواع الأساليب في سبيل

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

الحصول على الدخل فالأعمال التي لها صبغة تجارية تؤدي إلى توسيع قاعدة الأنشطة الاقتصادية بحيث تشمل التجارة الالكترونية التي ينجم عنها دخل في ذمة المكلف أسوة بغيرها من الدخول التي يحصل عليها المكلف التي تشملها الأعمال التي لها صبغة تجارية[٨٨]. فالإيرادات التجارية تتغير وتتجدد بتغيير وتطور الظروف الاقتصادية فالمشرع العراقي يعتبر دخل العمل التجاري هو الأساس لفرض الضريبة مهما كانت مصادر الدخل إذ ينظر إلى الدخل وليس مصدر الدخل لذا فالإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية تخضع لضريبة الدخل كون التجارة الالكترونية من المصادر التي ينجم الدخل عنها[٨٩] . أما النص الأخر الذي يعتبر قرينه على اتجاه المشرع العراقي لفرض الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية فهو نص الفقرة (٦) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل التي نصت على انه (كل مصدر أخر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق) وهذا يعني أن ضريبة الدخل هي الضريبة العامة في العراق تخضع لها كل الدخول غير الواردة في نص قانون ضريبة الدخل وفي الوقت نفسه لا تخضع لأية ضريبة في العراق فطبقاً لهذا النص فأن قانون ضريبة الدخل يستوعب جميع الدخول التي تنجم عن الأنشطة التجارية وبما أن التجارة الالكترونية غير معفية بقانون وغير خاضعة لأية ضريبة في العراق فأنها وطبقاً لهذا النص تخضع لضريبة الدخل العراقي[٩٠]

## الخاتمة

يجدر بنا ونحن نصل إلى نهاية دراستنا أن نحدد أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلنا إليها وذلك في نقطتين :-

**أولاً :- الاستنتاجات:**

خلص الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:-

١- أفرزت التجارة الالكترونية جدلاً وخلافاً فقهياً حول إيراداتها ، مما أدى إلى ظهور اتجاهين الأول يؤيد فرض الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية والأخر يرفض ذلك .

٢- أثرت التجارة الالكترونية بوصفها تقنية متطورة جدا في جميع المجالات بوجه عام والنظم الضريبية بوجه خاص ، فقد ثبت أن مبادئ أو معايير سريان الضريبة (مبدأ الإقليمية ومبدأ الإقامة أو التبعية السياسية ) قاصرة عن مواكبة الطبيعة الخاصة للتجارة الالكترونية لوجود العديد من المعوقات فيما يتعلق بتحديد سريان الضريبة في عالم التجارة الالكترونية .

٣- يصادف إخضاع إيرادات التجارة الالكترونية للضريبة عقبات تتمثل بغياب المناخ التشريعي وعدم توفر بنية تحتية معلوماتية تتجسد بالافتقار للكادر الوظيفي الذي يكون على درجة من التطور التقني بحيث يحسن التعامل مع هذه التجارة ، ناهيك عن ضرورة ضمان حق المتعامل بها من تسريب أسراره

٤- تعتبر الإيرادات الناجمة عن التجارة الالكترونية دخلاً يخضع للضريبة استناداً إلى نظرية الزيادة الايجابية في ذمة المكلف المالية التي وضعها الفقه المالي لتحديد الإيرادات التي تعتبر دخلاً ومن ثم تخضع للضريبة.

٥-تخضع إيرادات التجارة الالكترونية لضريبة الدخل بموجب عبارة (ذات الصبغة التجارية) الواردة في الفقرة الأولى من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل العراقي ذو الرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل وحتى لو سلمنا جدلاً بعدم شمولها بهذه العبارة فأن الفقرة السادسة من ذات المادة تكفي في هذا المجال .

## ثانياً :- التوصيات:

يوصي الباحث المشرع العراقي بما يأتي :-

١- سن قانون خاص بالتجارة الالكترونية من خلال تشكيل لجنة تتكون من القانونيين والفنيين وذوي الاختصاص لتحديد الإشكاليات الحقيقية وأعداد دراسة من شأنها تطوير البنية التحتية ووضع الإطار القانوني للتجارة الالكترونية ، وأن يتضمن هذا القانون فصلاً خاصاً بالمعاملة الضريبية يحتوي على نص يحدد موقف المشرع العراقي من إيرادات التجارة الالكترونية بإخضاعها للضرائب ونقترح النص الآتي(تفرض الضريبة عل الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية كالضريبة على الدخل الناجم عن الأعمال التجارية الأخرى) وأن يتم التمييز بين

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

---

التجارة الالكترونية التي يكون محلها سلع مادية فهذه تخضع للضريبة أما التجارة الالكترونية التي محلها سلع غير مادية فهذه تعفى من الضرائب تشجيعاً للتجارة الالكترونية .

٢- تعديل بعض القوانين ذات العلاقة بالتجارة الالكترونية أو وضع قوانين جديدة من شأنها أن تهيئ بيئة قانونية تستوعب جميع جوانب التجارة الالكترونية كتعديل المادة الخامسة من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ .ونقترح النص التالي (تعتبر الأعمال تجارية إذا كانت بقصد الربح ويفترض هذا القصد مالم نثبت العكس) حتى يمكن الخروج من التعداد ألحصري للأعمال التجارية الذي قيد المشرع نفسه بها ، بحيث تستوعب التجارة الالكترونية من ضمن الأعمال التجارية .

٣- ضرورة إعادة النظر بمعايير سريان الضريبة بالتخلي عن مبدأ الإقليمية حتى يتم فرض الضريبة على الأشخاص المقيمين في العراق ولديهم دخول تتحقق في الخارج وتبني مبدأ عالمية الإيراد أو الإقامة كأساس لفرض الضريبة على الدخل الناجم عن التجارة الالكترونية .

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

# المصادر والمراجع

## أولا :- المصادر باللغة العربية :-

### أ- الكتب:-

١- احمد مهدي: الإثبات في التجارة الالكترونية، دار الكتب القانونية، مصر، ٢٠١٠.

٢- أمير فرج يوسف: عالمية التجارة الالكترونية وعقودها وأساليب مكافحة الغش التجاري الالكتروني ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ٢٠٠٩. .

٣- د. باسم احمد المبيضين، التجارة الالكترونية، ط١، دار خير جليس في الزمان للنشر والتوزيع، عمان ،٢٠١٠.

٤- د. باسم محمد صالح: القانون التجاري، العاتك لصناعة الكتب، القاهرة، ٢٠١٠ .

٥- دلاور علي و د. محمد حمدي النشار، النظم الضريبية، بلا مكان وسنة نشر.

٦- رامي علوان: مراجعة نقدية لمشروعي قانوني المبادلات والتجارة الالكترونية وتنظيم التوقيعات الالكترونية، معهد أبحاث السياسيات الاقتصادية الفلسطيني، ٢٠٠٦.

٧- د. رمضان صديق محمد: الضرائب على التجارة الالكترونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢.

٨- د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي ، طبعة جديدة ، مكتبة السنهوري، بغداد ، ٢٠١١ .

٩- عبد الباسط علي جاسم: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي التباين في الأنظمة الضريبية القائمة في الدول العربية، دراسة مقارنة، ط١، دار الحامد للنشر، عمان، ٢٠٠٩.

١٠- عبد الله الصعيدي : علم المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ . .

١١- المحامي فادي عماد الدين توكل: عقد التجارة الالكترونية، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠ ..

١٢- د. قبس حسن عواد: علم المالية العامة ، والتشريع المالي، دار ابن الأثير للنشر، جامعة الموصل، ٢٠١١.

١٣- يوسف حسن يوسف : التجارة الالكترونية وأبعادها القانونية الدولية، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية ، الإسكندرية ، ٢٠١١ .

١٤- د.يونس احمد البطريق : النظم الضريبية ، الدار الجامعة للنشر والطباعة والتوزيع ، الإسكندرية ، ١٩٨٧ والتشريع المالي، دار ابن الأثير للنشر، جامعة الموصل، ٢٠١١.

**ب- الاطاريح والرسائل العلمية :-**

١- احمد خلف حسين الدخيل: تجزئة القاعدة القانونية في التشريع الضريبي العراقي، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ٢٠١٠ .

٢- حيدر عبد المطلب هاشم الحسني: خصوصية التعاقد عبر وسائل الاتصال الحديثة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠١٠.

٣- خالد محمد عاصي: مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الالكترونية في أطار ضريبة الدخل والحلول الممكنة (دراسة نظرية ميدانية)، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة، جامعة طنطا ، ٢٠٠٩ .

٤- زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية( دراسة مقارنة) رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٤ .

٥- سليمان عبد الرزاق أبو مصطفى: التجارة الالكترونية في الفقه الإسلامي، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الشريعة، جامعة غزة ، ٢٠٠٥ .

٦- عادل عبد الحيارى: الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ،جامعة القاهرة ، .١٩٦٨

٧- عبد الحسن هادي صالح: إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٣.

٨- عثمان سلمان غيلان : مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ،جامعة النهرين، ٢٠٠٣.

٩- فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق ،جامعة الموصل، ٢٠٠٤.

١٠- قبس حسن عواد: المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ،جامعة الموصل، ٢٠٠٢.

١١- مهند خلف رشيد : ضريبة الدخل في العراق رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد ،الجامعة المستنصرية، ١٩٨٢..

## ج- البحوث والدراسات العلمية :

١- د. رمضان صديق محمد: المشكلات الضريبية على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، بحث منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الكويت ، ع٣، سنة ٢٦ ، ٢٠٠٢.

٢- د. رواء زكي يونس الطويل: التنمية والنهوض الاقتصادي العربي في ظل التجارة الالكترونية، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث، التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع و الأفاق)، المقام في كلية الحقوق، جامعة الموصل، ج١، ٢٠١٠ .

٣- د. زينة غانم عبد الجبار الصفار: الشركات الالكترونية وطبيعتها القانونية بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الموصل، ع٣٩، ٢٠٠٩ .

٤- د.عباس زبون العبودي: حجية التقنيات العلمية في الإثبات المدني، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الموصل، ع١٣، ٢٠٠٢ .

٥- د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي : تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الالكترونية في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع و الأفاق)، المقام في كلية الحقوق، جامعة، الموصل، ج١، ٢٠١٠ .

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

٦- د. قبس حسن عواد: مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الموصل، مجلد١٢ ، س ١٥، ع ٤٣ ، ٢٠١٠

٧- محمد عزت فاضل : دور التصويت الالكتروني في حماية حق المشاركة السياسية، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع والآفاق) المقام في كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ج٢ ، ٢٠١٠ .

٨- ندى محمود ذنون: المسؤولية المدنية لمورد الخدمات الالكترونية ، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع والآفاق) المقام في كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ج٢ ، ٢٠١٠

٩- د. لطيف زيود ود.ماهر الأمين وجنان بهجت منصور:التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها،بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية،مجلد٢٩،ع١ ،٢٠٠٧ ، ص١٣٨ .

١٠- يونس عرب: التعاقد والدفع الالكتروني تحديات النظامين الضريبي والكمر كي محاضرة قدمت في معهد التدريب والإصلاح القانوني في كانون الأول، السودان، الخرطوم، ٢٠٠٢.

**د- القوانين:**

١- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

٢- قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ المعدل .

٣= مشروع قانون التوقيع الالكتروني والمعاملات الالكترونية الذي قدم إلى مجلس النواب العراقي بتاريخ ٢٠١١/٣/٢٧ .

**هـ- المصادر من الانترنت**

١- د. طواهر محمد التهامي وحني شفيقة وداون عبد الوهاب: تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية: بحث منشور على الرابط الآتي:-

Douis-free-fr/article.commerce.ogx/touaher.pdf.

٢- د. معن ثابت عارف: أثر التجارة الالكترونية على الأنظمة الضريبية. الرابط الآتي:-

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

www.minshawi.com/vb/at tavhment.php?at tachmentid = ٧٣٤&d.

### ثانياً :- المصادر الأجنبية:

١- joseph A. pechman : Federal Tax Policy , ٣rd ed , the brookings inst . Washing T DC. ١٩٧٦ .

٢- Valpy Fitzgerald: International Tax Cooperation and Capital Mobility, oxford , development studies , vol.٣٠ . no.٣, carfax publishing , UK , ٢٠٠٢.

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

## الهوامش

(١) د. رواء زكي يونس الطويل : التنمية والنهوض الاقتصادي العربي في ظل التجارة الالكترونية، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث، التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع و الأفاق)، المقام في كلية الحقوق، جامعة الموصل، ج١، ٢٠١٠ . ، ص١٠٨ .

(٢) د. رمضان صديق محمد : الضرائب على التجارة الالكترونية الضرائب على التجارة الالكترونية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٢. ، ص١٦٨ .

(٣) د. عباس زبون العبودي : حجية التقنيات العلمية في الإثبات المدني ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق ، الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الموصل ، ع ١٣ ، ٢٠٠٢ ، ص٣٢ .

(٤) د. عبد الباسط علي جاسم: تحديد الدخل الخاضع للضريبة الناشئ عن التجارة الالكترونية في التشريع الضريبي العراقي (دراسة مقارنة)، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع و الأفاق)، المقام في كلية الحقوق، جامعة، الموصل، ج١، ٢٠١٠ . ، ص٧٥ .

(٥) د. فادي محمد عماد الدين توكل : عقد التجارة الالكترونية، ط١، منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت ، ٢٠١٠ ، ص٥٤ .

(٦) د. قبس حسن عواد : مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الموصل، مجلد١٢ ، س ١٥، ع ٤٣ ، ٢٠١٠ص٢٢١ .

(٧) د . رمضان صديق محمد : الضرائب على التجارة الالكترونية ، مصدر سابق ، ص٥١ .

(٨) د. عبد الباسط علي جاسم ، مصدر سابق ، ص٧٦ .

(٩) د. رمضان صديق محمد ، المصدر نفسه ، ص٥١ .

(١٠) د. زينة غانم عبد الجبار الصفار : الشركات الالكترونية وطبيعتها القانونية ، بحث منشور في مجلة الرافدين للحقوق، الصادرة عن كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، مجلد١١ ، ع ٣٩ ، ٢٠٠٩ ، ص١١٧.

(١١) د. قبس حسن عواد: مصدر سابق ، ص٢٢١ .

(١٢) د. لطيف زيود ود.ماهر الأمين وجنان بهجت منصور:التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها،بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية،مجلد٢٩،ع١ ،٢٠٠٧ ، ص١٣٨ .

(١٣) يوسف حسن يوسف: التجارة الالكترونية وأبعادها القانونية الدولية، ط١، المركز القومي للإصدارات القانونية ، الإسكندرية ، ٢٠١١ .، ص٩٦.

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

---

(١٤) د. رمضان صديق محمد: مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مصدر ساب، ص٣٣٨.

(١٥) د. قبس حسن عواد، مصدر سابق، ص٢١٩.

(١٦) د. عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص٧٧.

(١٧) د. طواهر محمد التهامي وحني شفيقة ودادن عبد الوهاب: تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية، بحث منشور على موقع الانترنت:-

douis – free – fr/article– commerce– ogx/touaher–pdf.

(١٨) د. رمضان صديق محمد: الضرائب على التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص٦٠.

(١)أحمد خلف حسين الدخيل:تجزئة القاعدة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي، اطروحه دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة الموصل٢٠١٠، ص٧٨.

(٢٠) حيدر عبد المطلب هاشم الحسني: خصوصية التعاقد عبر وسائل الاتصال الحديثة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠١٠. ، ص١٨٠.

(٢١) محمد عزت فاضل: دور التصويت الالكتروني في حماية حق المشاركة السياسية ، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث، التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية ، (الواقع والآفاق)، المقام في كلية الحقوق، جامعة الموصل، ج٢، ٢٠١٠، ص٥٧٢.

(٢٢) د. عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص٧٨.

(٢٣) د. رمضان صديق محمد: الضرائب على التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص٥٩.

(٢٤) د. رواء زكي يونس الطويل، مصدر سابق، ص١٠٨.

(٢٥) ندى محمد ذنون، : المسؤولية المدنية لمورد الخدمات الالكترونية ، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي الثالث التشريعات القانونية والنظم المعلوماتية (الواقع والآفاق) المقام في كلية الحقوق ، جامعة الموصل ، ج٢ ، ٢٠١٠ ، ص٣٦٤.

(٢٦) د. رمضان صديق محمد: الضرائب على التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص١٧١.

(٢٧) د. عبد الباسط علي جاسم، مصدر سابق، ص٧٩.

(٢٨) (GATS) تعني General Agreement on Trade in Services وهي الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات ، د. معن ثابت عارف: اثر التجارة الالكترونية على الأنظمة الضريبية بحث منشور على موقع الانترنت:-

www.minshawi–com/vb/aTTavhmenT.php?aTTachmentid=٧٣٤&d.

(٢٩) د. طاهر الجنابي: علم المالية العامة والتشريع المالي، طبعة جديدة، مكتبة السنهوري، بغداد، ٢٠١١، ص١٨٩.

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

---

(٣٠) د. عبد الباسط علي جاسم: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، ط١، دار الحامد للنشر، عمان، ٢٠٠٩، ص١٧٩.

(٣١) عبد الحسن هادي صالح: إقليمية ضريبة الدخل في القانون العراقي، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٣، ص١٠.

(٣٢) د. عبد الباسط علي جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، المصدر السابق، ص١٨٥.

(٣٣) عادل الحيارى : الضريبة على الدخل العام، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق ، جامعة القاهرة، ١٩٦٨، ص١٤.

(٣٤) عبد الحسن هادي صالح: مصدر سابق، ص٩.

(٣٥) د. عبد الباسط علي جاسم: وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مصدر سابق، ص١٨٧.

(٣٦) قبس حسن عواد: المركز القانوني للمكلف الضريبي في ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٢، ص٣٢.

(٣٧) قبس حسن عواد: المركز القانوني للمكلف الضريبي، مصدر سابق، ص٣٢.

(٣٨) Valpy fitzgrald , international tax cooperation and capital mobility , oxford development studies , vol.٣٠ , no .٣ carfax publishing , uk , ٢٠٠٢ . p:٢٥٥ .

(٣٩) د. قبس حسن عواد : مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية ، مصدر سابق ، ص٢٢٥ .

(٤٠) خالد محمد عاصي: مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الالكترونية في إطار ضريبة الدخل والحلول الممكنة (دراسة نظرية ميدانية)، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية التجارة ، جامعة طنطا، ٢٠٠٩، ص٨٦.

(٤١) زينب منذر جاسم محمد: ضريبة الدخل على الأشخاص المعنوية ، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٤، ص١٢٥.

(٤٢) د. طاهر الجنابي، مصدر سابق، ص١٩٠.

(٤٣) joseph A . pechman , federal Tax policy , ٣rd ed , the brookings inst . Washington,dc.١٩٧٦ , p:٥٤ .

(٤٤) قبس حسن عواد: المركز القانوني للمكلف الضريبي، مصدر سابق، ص٣٤.

(٤٥) عثمان سلمان غيلان: مبدأ قانونية الضريبة وتطبيقاته في تشريع الضرائب المباشرة في العراق، أطروحة دكتوراه، مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٣، ص١٨٤.

(٤٦) فضيلة عباس غائب الطائي: سريان قانون ضريبة الدخل، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الموصل، ٢٠٠٤، ص٦٦-٦٧.

(٤٧) د. عبد الباسط علي جاسم: وعاء ضريبة الدخل، مصدر سابق، ص١٩٨.

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

---

(٤٨) عادل الحيارى ، مصدر سابق ، ص١٥٠ .

(٤٩) فضيلة عباس غائب ، مصدر سابق ، ص٦٨- ص٦٩ .

(٥٠) قبس حسن عواد : المركز القانوني للمكلف الضريبي ، مصدر سابق ، ص٣٧ .

(٥١) د. قبس حسن عواد ، مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية ، مصدر سابق ، ص٢٢٥ .

(٥٢) د. رمضان صديق محمد ، الضرائب على التجارة الالكترونية ، مصدر سابق ، ص٩٠ .

(٥٣) د. عبد الباسط علي جاسم : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، مصدر سابق ، ص٢٠٠ .

(٥٤) قبس حسن عواد : المركز القانوني للمكلف الضريبي ، مصدر سابق ، ص٣٨ .

(٥٥) زينب منذر جاسم محمد : مصدر سابق ، ص١٢٨ .

(٥٦) عثمان سلمان غيلان ، مصدر سابق ، ص١٨٩ .

(٥٧) د. رمضان صديق محمد: مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، بحث منشور في مجلة الحقوق الصادرة عن كلية الحقوق، جامعة الكويت ، ع٣، سنة ٢٦ ، ٢٠٠٢، ص٢٦٣.

(٥٨) عبد الحسن هادي صالح ، مصدر سابق ، ص٣٧ .

(٥٩) د. عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، مصدر سابق ، ص٢٠١ .

(٦٠) فضيلة عباس غائب الطائي ، مصدر سابق ، ص٧١ .

(٦١) د. عبد الباسط علي جاسم : ، مصدر ذاته ، ص٢٠٢ .

(٦٢) عبد الحسن هادي صالح، مصدر سابق، ص٣٩.

(٦٣) د. باسم احمد المبيضين: التجارة الالكترونية، ط١، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠١٠، ص٥٦.

(٦٤) زينب منذر جاسم، مصدر سابق، ص١٢٨.

(٦٥) د. رمضان صديق محمد: مشكلات الضريبة على دخل التجارة الالكترونية والحلول الممكنة، مصدر سابق، ص٢٦٤.

(٦٦) خالد محمد علي عاصي ، مصدر سابق ، ص٨٦ .

(٦٧) د. رمضان صديق محمد: الضرائب على التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص٧٨.

(٦٨) د. قبس حسن عواد: مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص٢٢٦.

(٦٩) د . رمضان صديق محمد : الضرائب على التجارة الالكترونية ، مصدر سابق ، ص٢٦٤ .

(٧٠) د. قبس حسن عواد: مشكلات فرض وتحصيل الضرائب في عقود التجارة الالكترونية، مصدر سابق، ص٢٢٥.

(٧١) خالد محمد علي عاصي، مصدر سابق، ص٨٦.

أ.د.م.احسان شاكر عبد الله
أ.د.م.احمد خلف حسين الدخيل
السيد عكاب احمد محمد العبادي

---

[٧٢] يونس عرب: التعاقد والدفع الالكتروني تحديات النظامين الضريبي والجمركي، محاضرة مقدمة إلى معهد التدريب والإصلاح القانوني المقام في الخرطوم، السودان، كانون الأول، ٢٠٠٢، ص٥٨.

[٧٣] د. قبس حسن عواد : المالية العامة والتشريع المالي ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، جامعة الموصل، ٢٠١٠، ص٢٠٣ .

[٧٤] مهند خلف رشيد : ضريبة الدخل في العراق ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد . الجامعة المستنصرية ، ١٩٨٢ ، ص٢٠ .

[٧٥] د. دلاور علي و د. محمد حمدي النشار : النظم الضريبية ، بدون طبعة وسنة نشر ، ص٣١ .

[٧٦] د. عبد الباسط علي جاسم: وعاء ضريبة الدخل في التشريعي الضريبي ، مصدر سابق ، ص١٢٢ .

[٧٧] د. عبد الله الصميدعي : علم المالية العامة ، دار النهضة العربية القاهرة ، ٢٠٠٧ ، ص١٨٨ .

[٧٨] مهند خلف رشيد ، مصدر سابق ، ص٢٢ .

[٧٩] د. يونس احمد البطريق : النظم الضريبية ، الدار الجامعة للنشر والطباعة والتوزيع ، الإسكندرية ، ١٩٨٧ ، ص١١١ .

[٨٠] د. عبدا لباسط علي جاسم : وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، مصدر سابق ، ص١٢٤ .

[٨١] د. دلاور علي و د . محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص٣٤ .

[٨٢] د. عبد الله الصعيدي ، مصدر سابق ، ص١٨٨ .

([٨٣]) احمد مهدي : الإثبات في التجارة الالكترونية ، دار الكتب القانونية ، مصر ، ٢٠٠٦ ، ص٢٤ .

[٨٤] محمد عزت فاضل ، مصدر سابق ، ص٥٧٢ .

[٨٥] امانج رحيم احمد ، مصدر سابق ، ص٣١ .

[٤] جاءت قرأه مشروع هذا القانون في الجلسة الاستثنائية الرابعة لمجلس النواب العراقي المنعقدة بتاريخ٢٧/٣/٢٠١١.

[٨٧] د. باسم محمد صالح: القانون التجاري، العاتك لصناعة الكتاب، القاهرة، ٢٠١٠، ص٣٠ .

[٨٨] د. قبس حسن عواد: المالية العامة والتشريع المالي، مصدر سابق ، ص٢٤٦.

[٨٩] مهند خلف رشيد ، مصدر سابق ، ص١٣٦ .

[٩٠] د. قبس حسن عواد : المالية العامة والتشريع المالي ، مصدر سابق ، ص٢٥٣ .